

University of Groningen

Veranderingen in financiële instrumenten binnen organisaties

Tillema, S.

Published in:
Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie

IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.

Document Version
Publisher's PDF, also known as Version of record

Publication date:
2000

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

Citation for published version (APA):

Tillema, S. (2000). Veranderingen in financiële instrumenten binnen organisaties: Is een opgaande lijn altijd waarschijnlijk, haalbaar en wenselijk? *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 74(04), 86-99.

Copyright

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

Take-down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.

Veranderingen in financiële instrumenten binnen organisaties

Is een opgaande lijn altijd waarschijnlijk, haalbaar en wenselijk?

Drs. S. Tillema¹

MANAGEMENT ACCOUNTING

1 Inleiding

Het is heel menselijk om te veronderstellen dat alles altijd beter kan en moet. Dit vertaalt zich bovendien gemakkelijk in de veronderstelling dat alles dus ook beter wordt. Deze mythe van de opgaande lijn is tevens van toepassing op de financiële instrumenten die organisaties gebruiken. In de praktijk, met name in de consultants-wereld, nemen we een streven naar het gebruik van steeds meer ontwikkelende, meer verfijnde financiële instrumenten waar. Voorbeelden van geavanceerde instrumenten waarvoor momenteel veel aandacht is, zijn *Activity Based Costing* (zie Kaplan en Cooper, 1998), de *Balanced Scorecard* (zie Kaplan en Norton, 1996) en *Shareholder Value* (zie Rappaport, 1986, 1998). In dit artikel wordt onderzocht of die opgaande lijn voor financiële instrumenten in het algemeen wel altijd te verwachten, te realiseren en te prefereren is².

Om op bovengenoemde vraag antwoord te geven, wordt in dit artikel een theoretische analyse uitgevoerd. Deze analyse is gericht op één specifiek ontwikkelingsmodel voor de financiële functie. Dit model is ontwikkeld door Van Loon en wordt behandeld in paragraaf 2. In paragraaf 3 zullen we de bovenstaande vraag toespitsen op het specifieke model. Bovendien zullen we in die paragraaf zien welk antwoord

Van Loon zelf geeft op deze vraag. Ten behoeve van de theoretische analyse wordt het model van Van Loon uitgebreid met een model op het gebied van de organisatiestructuur dat is ontwikkeld door Mintzberg. In paragraaf 4 wordt het model van Mintzberg beschreven en in paragraaf 5 wordt een verband gelegd tussen dit model en het model van Van Loon. Aansluitend wordt in paragraaf 6 het resultaat van de koppeling van beide modellen gebruikt om een verwachting te formuleren voor veranderingen in financiële instrumenten binnen organisaties. De theoretische analyse in de paragrafen 5 en 6 wordt aangevuld met een drietal illustraties die zijn ontleend aan een empirisch onderzoek dat de auteur momenteel bij enkele energiedistributiebedrijven doet. Deze illustraties zijn in afzonderlijke kaders in beide paragrafen opgenomen. In paragraaf 7, ten slotte, volgt de beantwoording van de centrale vraag van dit artikel in de vorm van een evaluatie van het model van Van Loon.

2 Model van Van Loon

In dit artikel wordt onder het begrip 'financiële instrumenten' het type informatie verstaan dat de financiële functie aan de participanten van de organisatie verstrekt in het kader van de uitoefening van haar hoofdtaken³. Deze hoofdtaken zijn accounting en treasury (Van Loon, 1993, pp. 3-8). Hierbij bestaat de accountingtaak enerzijds uit het verstrekken van informatie aan interne participanten ten behoeve van de planning en control van de bedrijfsactiviteiten en ten behoeve van het nemen van beslissingen over die activiteiten. Anderzijds bestaat deze taak uit het verstrekken van financiële informatie aan externe participanten van de organisatie. De treasury-taak

Drs. S. Tillema is universitair docent bij de vakgroep Financiering, Belegging en Accounting van de Faculteit der Economische Wetenschappen van de Rijksuniversiteit Groningen. Zij werkt aan een promotieonderzoek op het gebied van de verschillen in de financiële instrumenten die worden gebruikt tussen en binnen organisaties.

omvat het verstrekken van informatie aan interne participanten ten behoeve van beslissingen over de financiering van de bedrijfsactiviteiten en over het afdekken van financiële risico's die verbonden zijn aan deze activiteiten en aan de wijze waarop ze zijn gefinancierd. Bovendien vormt de uitvoering van deze treasury-beslissingen een onderdeel van de treasury-taak. Ten slotte valt onder de treasury-taak de informatievoorziening ten behoeve van de planning en control van de treasury-activiteiten. Voorbeelden van categorieën van financiële instrumenten zijn dan ook budgetten van organisatieonderdelen, analyses van investeringsalternatieven en rapportages met prestatie-indicatoren voor treasury-activiteiten.

Niet elke organisatie voert elk van de taken uit die onder de hoofdtaken van de financiële functie vallen. Bovendien kunnen organisaties voor de taken die ze wel uitvoeren verschillende instrumenten gebruiken. Tenslotte kunnen organisaties wijzigingen doorvoeren in de financiële taken die ze uitvoeren en de financiële instrumenten die ze gebruiken. Om de verschillen in financiële instrumenten die hierdoor tussen en binnen organisaties bestaan te kunnen beschrijven en verklaren, kan gebruik worden gemaakt van een model dat is ontwikkeld door Van Loon (1993, 1994, 1995). Van Loon beschouwt verschillen in de financiële instrumenten tussen en binnen organisaties als verschillen in ontwikkelingsstadia. Vervolgens verklaart hij deze verschillen door te wijzen op verschillen in de ontwikkelingsstadia van twee andere aspecten van de organisatie: de planmatigheid van managers en andere beslissers en de expertise van financiële medewerkers. Het eerste aspect – de planmatigheid van managers en andere beslissers – betreft het type financiële informatie dat managers en beslissers in beschouwing willen nemen ten behoeve van de planning en control van de activiteiten en het nemen van beslissingen over de activiteiten. Van Loon onderscheidt vijf ontwikkelingsstadia voor dit aspect.

In het eerste stadium – het stadium van de non-planning – kijken managers en beslissers niet systematisch naar de financiële consequenties van de activiteiten van de organisatie. De enige financiële informatie die zij in dit stadium gebruiken, is informatie die de organisatie verplicht is te verstrekken aan externe belanghebbenden. Deze

informatie is retrospectief van aard. In elk van de volgende stadia willen managers en beslissers wel kunnen beschikken over informatie over de verwachte financiële situatie in de toekomst. Kenmerkend voor het tweede stadium, dat Van Loon het stadium van de financiële budgettering noemt, is dat zij prospectieve financiële informatie wensen te ontvangen die is gebaseerd op trends in historische financiële cijfers. In het derde stadium – het stadium van de planmatige budgettering – zien managers en beslissers de financiële situatie expliciet als het resultaat van de activiteiten van de organisatie. Om deze reden verlangen zij dat niet historische cijfers maar kortetermijnplannen voor de activiteiten de input vormen voor de financiële informatie. In het stadium van de meerjarenplanning, het volgende stadium in het model, willen zij dat daarnaast ook plannen voor de activiteiten op lange termijn als input worden gebruikt. Het laatste stadium in de ontwikkeling van de planmatigheid is het stadium van de strategische planning. Kenmerkend voor dit stadium is dat managers en beslissers financiële informatie vragen die gebaseerd is op een grondige analyse van de toekomstige marktomstandigheden van de organisatie, waarbij rekening wordt gehouden met mogelijke veranderingen in deze omstandigheden en waarin de positie is meegenomen die de organisatie onder verschillende omstandigheden wil innemen¹.

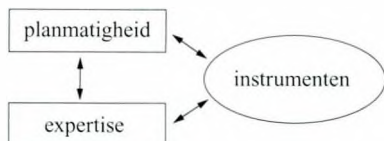
Het ontwikkelingsstadium van de planmatigheid is bepalend voor de eisen die managers en beslissers stellen aan de financiële instrumenten van de organisatie. Bovendien hebben deze eisen ten aanzien van de financiële instrumenten gevolgen voor de eisen die de managers en beslissers stellen aan de expertise van financiële medewerkers. In tabel 1 (zie pagina 88) zijn de kenmerken van de verschillende stadia van planmatigheid weergegeven. Bovendien is aangegeven welke eisen managers en beslissers in de verschillende stadia stellen aan de financiële instrumenten en aan de financiële expertise.

Tabel 1: Kenmerken van de verschillende stadia van planmatigheid en de eisen die in deze stadia worden gesteld aan de financiële instrumenten en de financiële expertise

| <i>Stadium</i> | <i>Aspect</i> | <i>Kenmerken/eisen</i> |
|-------------------------|------------------------|---|
| Non-planning | planmatigheid | <ul style="list-style-type: none"> •voornamelijk aandacht voor activiteiten •geen planning van toekomstige financiële situatie •bij beslissingen niet expliciet aandacht voor financiële consequenties |
| | instrumenten expertise | <ul style="list-style-type: none"> •retrospectieve financiële informatie •informatie verstrekken over financiële situatie in het verleden •gericht op externe-verslaggevingseisen. |
| Financiële budgettering | planmatigheid | <ul style="list-style-type: none"> •planning van toekomstige financiële situatie gebaseerd op financiële situatie in het verleden •planning vormt randvoorwaarde voor activiteiten •budgetten gebaseerd op trends in financiële cijfers in het verleden •informatie verstrekken over financiële situatie in de toekomst gebaseerd op financiële situatie in het verleden •gericht op informatiebehoeften van interne participanten |
| | instrumenten expertise | |
| Planmatige budgettering | planmatigheid | <ul style="list-style-type: none"> •planning van activiteiten op korte termijn •aandacht voor financiële consequenties van plannen en beslissingen op korte termijn •budgetten gebaseerd op kortetermijnplannen •analyse van financiële consequenties van beslissingen op korte termijn •ondersteunen van interne participanten bij planning en beslissingen •relatie leggen tussen activiteiten en financiële consequenties op korte termijn |
| | instrumenten | |
| | expertise | |
| Meerjarenplanning | planmatigheid | <ul style="list-style-type: none"> •planning van activiteiten op korte en lange termijn •aandacht voor financiële consequenties van plannen en beslissingen op korte en lange termijn •budgetten gebaseerd op korte- en langetermijnplannen •analyse van financiële consequenties van beslissingen op korte en lange termijn •relatie leggen tussen activiteiten en financiële consequenties op lange termijn |
| | instrumenten | |
| | expertise | |
| Strategische planning | planmatigheid | <ul style="list-style-type: none"> •planning van activiteiten op korte en lange termijn gebaseerd op strategische planning van activiteiten •aandacht voor financiële consequenties van plannen en beslissingen op korte en lange termijn •aandacht voor flexibiliteit |
| | instrumenten | <ul style="list-style-type: none"> •flexibele budgetten gebaseerd op korte- en langetermijnplannen die gebaseerd zijn op het strategisch plan •analyse van financiële consequenties van beslissingen op korte en lange termijn •analyse van financiële consequenties van alternatieve strategieën •scenarioanalyse •financiële waardering van flexibiliteit |
| | expertise | <ul style="list-style-type: none"> •verzamelen en gebruiken van zachte informatie over toekomstige marktomstandigheden •waarde toekennen aan flexibiliteit •werken met flexibele budgetten |

In elk stadium van planmatigheid stellen de managers en beslissers dus andere eisen aan de financiële instrumenten. De werkelijk door een financiële functie verstrekte instrumenten kunnen echter afwijken van deze door managers en beslissers geëiste instrumenten. Het model van Van Loon bevat een factor die een dergelijke afwijking zou kunnen veroorzaken: de expertise van de financiële medewerkers van de organisatie. Het ontwikkelingsstadium van deze expertise zou immers kunnen afwijken van het ontwikkelingstadium van de planmatigheid. Dit zou tot

gevolg hebben dat de financiële medewerkers instrumenten aanbieden waaraan de managers en beslissers geen behoefte hebben of dat zij niet de instrumenten kunnen aanbieden die de managers en beslissers van hen verwachten. Uit het bovenstaande kan worden afgeleid dat Van Loon twee factoren noemt die de financiële instrumenten van een organisatie kunnen beïnvloeden: de planmatigheid van managers en beslissers en de expertise van financiële medewerkers. Het model dat op basis hiervan kan worden opgesteld, is weergegeven in figuur 1.



Figuur 1: Model met factoren die de financiële instrumenten kunnen beïnvloeden

3 Vragen met betrekking tot het model van Van Loon

De beschrijving van het model van Van Loon in paragraaf 2 doet twee vragen rijzen. De eerste vraag is of we kunnen verwachten dat de financiële instrumenten van organisaties een ontwikkeling doormaken van lage naar hoge ontwikkelingsstadia. Van Loon geeft zelf antwoord op deze vraag. Hij stelt namelijk:

‘[Er is] een autonome ontwikkeling van de [financiële] functie: mensen die in die sector werkzaam zijn. Ieren voortdurend, ontwikkelen hun professionaliteit en maken een steeds betere sturing van de organisatie op financieel-economische aspecten mogelijk. Wat ik [in het model] wil beschrijven is het verloop van zo’n autonome ontwikkeling [...]’ (Van Loon, 1994, p. 21)

‘De [financiële] taken zijn niet in alle organisaties en op een even professioneel niveau aanwezig. De oorzaak hiervan is gelegen in het feit dat de [financiële] functie zich parallel ontwikkelt, of zou behoren te ontwikkelen, aan de ontwikkeling van de organisatie zelf.’ (Van Loon, 1993, p. 15)

Uit deze uitspraken blijkt dat Van Loon veronderstelt dat er binnen organisaties inderdaad een ontwikkeling van de financiële instrumenten plaatsvindt of plaats hoort te vinden van lage ontwikkelingsstadia naar hoge ontwikkelingsstadia. Hij neemt daarbij aan dat deze ontwikkeling parallel loopt of hoort te lopen aan de ontwikkeling van de rest van de organisatie. In dit artikel beoordelen we op basis van een theoretische analyse of deze veronderstelling gegrond is.

De tweede vraag die rijst is of het bereiken van steeds hogere ontwikkelingsstadia voor elke organisatie haalbaar en wenselijk is. Ook deze vraag wordt door Van Loon beantwoord. Hij stelt namelijk (Van Loon, 1994, p. 42) dat de over-

gang naar een hoger ontwikkelingsstadium gepaard gaat met een stijging van de kosten die verbonden zijn aan de financiële activiteiten. Deze kostenstijging zou moeten worden afgewogen tegen de meerwaarde van het bereiken van een hoger ontwikkelingsstadium. Van Loon geeft daarmee expliciet aan dat een hoger ontwikkelingsstadium niet altijd beter is. Hij gaat echter niet verder in op de omstandigheden waaronder het bereiken van hogere stadia zou moeten worden afgewezen. In dit artikel kijken we of er een betere verklaring is voor het niet haalbaar of wenselijk zijn van een verdere ontwikkeling.

Om beide vragen te beantwoorden, wordt het model van Van Loon uitgebreid. Hiervoor maken we gebruik van een model voor de structuur van organisaties dat is ontwikkeld door Mintzberg. Binnen dit model worden verschillende typen organisaties onderscheiden. De kenmerken van deze typen zouden factoren kunnen zijn die van invloed kunnen zijn op het ontwikkelingsstadium van de financiële instrumenten. Het model van Mintzberg zal kort worden beschreven in de volgende paragraaf.

4 Model van Mintzberg

Mintzberg (1993) definieert de structuur van een organisatie als de manier waarop het werk binnen de organisatie is verdeeld in afzonderlijke taken en de wijze waarop vervolgens coördinatie tussen die taken wordt bereikt. In zijn theorie onderscheidt hij een aantal parameters waarmee managers de structuur van hun organisatie kunnen beïnvloeden en een aantal kenmerken van de omgeving van organisaties. Mintzberg stelt dat organisaties alleen effectief kunnen zijn indien er consistentie bestaat tussen de structuurparameters onderling en tussen deze parameters en de omgevingskenmerken. Hij beargumenteert dat slechts vijf combinaties van structuurparameters en omgevingskenmerken consistent zijn. Deze vijf combinaties noemt hij configuraties. In elk van deze configuraties is een ander mechanisme dominant bij het coördineren van de taken die binnen de organisatie worden uitgevoerd.

In kleine organisaties spelen vooral directe aanwijzingen van managers een rol bij de coördinatie van de taken van de uitvoerenden. Dit coördinatiemechanisme duidt Mintzberg aan met

directe supervisie. Hij noemt de configuratie waarin dit mechanisme dominant is, de *simple structure*. De taken in grotere organisaties kunnen niet worden gecoördineerd door middel van alleen directe supervisie, omdat dit zou leiden tot overbelasting van de top van de organisatie. Afhankelijk van de complexiteit van de taken van de organisatie, zouden managers van grotere organisaties een keuze kunnen maken tussen drie vormen van standaardisering.

Indien de taken van een organisatie kunnen worden opgedeeld in eenvoudige elementen, ligt de standaardisering van werkprocessen voor de hand. Dit coördinatiemechanisme houdt in dat iedere uitvoerende een eenvoudige deeltaak krijgt toegewezen en dat in regels en procedures exact is voorgeschreven hoe hij zijn deeltaak moet uitvoeren. Als managers met name voor dit coördinatiemechanisme kiezen, is er sprake van de *machine bureaucracy*.

Het standaardiseren van werkprocessen is alleen mogelijk als de taken eenvoudig zijn. Indien de taken meer complex zijn, kunnen organisaties gebruikmaken van de standaardisering van outputs. Dit mechanisme houdt in dat het topmanagement de beslissingsbevoegdheid voor een belangrijk deel decentraliseert naar de managers van de organisatorische eenheden. Vervolgens houdt het topmanagement toezicht op de resultaten van de beslissingen van deze decentrale managers door deze resultaten te vergelijken met een vooraf vastgestelde standaard. De quasi-autonome organisatorische eenheden die hierdoor ontstaan, worden divisies genoemd. Om deze reden noemt Mintzberg deze configuratie de *divisionalised form*.

Indien de taken van de organisatie zeer complex zijn, kan de standaardisering van outputs niet als belangrijkste coördinatiemechanisme worden gebruikt. In een dergelijke situatie kan beter worden vertrouwd op de standaardisering van vaardigheden. Dit resulteert in de vierde configuratie: de *professional bureaucracy*. Deze configuratie zet goedopgeleide specialisten in om de taken uit te voeren. Tijdens hun training hebben deze specialisten geleerd hoe ze een standaardverzameling vaardigheden moeten toepassen in standaardsituaties.

Sommige organisaties kunnen geen van de

drie vormen van standaardisering gebruiken, omdat hun omgeving te dynamisch is. Dit is het geval bij organisaties die gericht zijn op het ontwikkelen van gecompliceerde innovaties. Voor dergelijke innovaties is een configuratie nodig waarin sprake is van samenwerkingsverbanden van experts die afkomstig zijn uit verschillende disciplines. Deze experts worden samengevoegd in tijdelijke projectteams. De configuratie waarin sprake is van dergelijke teams, wordt aangeduid als de *adhocracy*. Om ingewikkelde problemen te kunnen oplossen, is het vereist dat de teamleden informeel met elkaar communiceren. Dit wil zeggen dat het belangrijkste coördinatiemechanisme binnen de *adhocracy* wederzijdse aanpassing is.

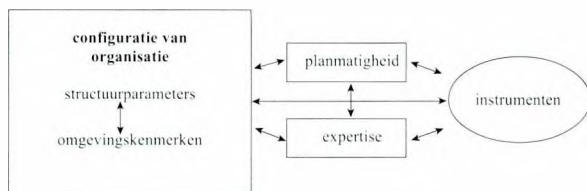
Het valt buiten het bestek van dit artikel om een volledig overzicht te geven van de ideeën van Mintzberg. Om toch een beeld te geven van deze ideeën, worden de belangrijkste kenmerken van de vijf configuraties weergegeven in tabel 2 (zie pagina 92).

Mintzberg beweert dus dat alleen de vijf combinaties van structuurparameters, omgevingskenmerken en coördinatiemechanismen zoals ze in deze paragraaf zijn beschreven, consistent zijn. Overigens claimt hij niet dat elke organisatie een van deze vijf configuraties aanneemt. De configuraties zijn naar zijn mening stereotypen, die kunnen worden gebruikt om verschillen in organisatiestructuur te begrijpen.

5 Uitbreiding van het model van Van Loon

Om antwoord te kunnen geven op de vragen met betrekking tot het model van Van Loon die aan de orde zijn gekomen in paragraaf 3, wordt verondersteld dat de configuratie van een organisatie van invloed is op zowel de planmatigheid als de financiële expertise in die organisatie. Bovendien wordt verondersteld dat deze configuratie ook rechtstreeks van invloed is op de financiële instrumenten van de organisatie. Deze uitbreidingen geven aanleiding tot een aanpassing van het model dat in figuur 1 is gegeven. Het model dat na deze aanpassingen ontstaat, is weergegeven in figuur 2 (zie pagina 91).

Figuur 2: Uitgebreid model met factoren die de financiële instrumenten kunnen beïnvloeden



Met behulp van het model in figuur 2 wordt in deze paragraaf een relatie gelegd tussen de configuratie van een organisatie en het ontwikkelingsstadium van de financiële instrumenten in deze organisatie. Meer concreet betekent dit dat wordt beschreven welke ontwikkelingsstadia voor de financiële instrumenten passen bij elk van de configuraties.

De eerste configuratie van Mintzberg is de *simple structure*. Voor deze configuratie zijn elk van de drie in het model voorkomende relaties tussen de financiële instrumenten en de configuratie van de organisatie relevant. Ten eerste is de relatie waarbij de planmatigheid van managers en beslissers als intermediaire variabele fungeert, relevant. De *simple structure* gebruikt namelijk directe supervisie als belangrijkste coördinatie-mechanisme. Hierdoor hebben managers in deze configuratie veel tijd nodig om de activiteiten direct aan te sturen. De tijd die overblijft om na te denken over de toekomstige financiële situatie is daardoor beperkt. Het gevolg is dat de planmatigheid van het management zich in het stadium van de non-planning bevindt. Ten tweede is de relatie met financiële expertise als intermediaire variabele relevant. De *simple structure* wordt immers gekenmerkt door het ontbreken van een strikte arbeidsverdeling tussen uitvoerenden. Dit betekent dat er in deze configuratie geen organisatie-onderdelen zijn die gespecialiseerd zijn in het uitvoeren van financiële taken. Daardoor zal de financiële expertise in de *simple structure* in het algemeen passen bij het stadium van de non-planning. Ten slotte is ook de directe relatie tussen de configuratie en de financiële instrumenten relevant. Doordat de omgeving van de *simple structure* dynamisch is, is het namelijk niet goed mogelijk om een verwachting voor de toekomstige financiële situatie van de organisatie te formuleren. Dit beperkt de financiële instrumenten die kunnen worden gebruikt tot instrumenten die

passen bij het stadium van de non-planning. Er kan dus worden geconcludeerd dat de financiële instrumenten van de *simple structure* alleen passen bij het stadium van de non-planning.

De *machine bureaucracy* gebruikt de standaardisering van werkprocessen als belangrijkste coördinatiemechanisme. Dit betekent dat de taken van de *machine bureaucracy* in eenvoudige deeltaken zijn opgedeeld en dat er standaarden zijn geformuleerd waaraan de uitvoering ervan moet voldoen. Managers in de *machine bureaucracy* verlangen dat een deel van deze standaarden – bijvoorbeeld efficiencystandaarden – wordt gebruikt om de financiële consequenties van de

In het in paragraaf 1 genoemde onderzoek bij energiedistributiebedrijven is onder andere gekeken naar een kabel- en telecommunicatieonderdeel dat in een periode van enkele jaren een groei heeft doorgemaakt van relatief klein naar betrekkelijk groot en dat in deze periode diverse producten heeft geïntroduceerd. Daarbij werd het zeer regelmatig geconfronteerd met veranderingen in de marktomstandigheden en de technische mogelijkheden. Vanwege het feit dat het organisatieonderdeel nog in opbouw was en er regelmatig veranderingen optraden in zijn activiteiten, was directe supervisie een van de belangrijke mechanismen die werden gebruikt voor de aansturing van de activiteiten. Het organisatieonderdeel had daarmee kenmerken van de simple structure⁶.

Het kabel- en telecommunicatieonderdeel biedt in principe alleen standaardproducten aan. Toch worden de commerciële medewerkers regelmatig geconfronteerd met klanten die vragen of het ook maatwerk kan leveren. Dit betekent dat er beslissingen moeten worden genomen over het al dan niet uitvoeren van incidentele orders. Tot voor kort werd vaak pas nadat een dergelijke beslissing door commerciële medewerkers was genomen duidelijk dat een order een incidentele order was. Er vonden op dat moment dan ook geen financiële analyses plaats ten behoeve van dit type beslissingen. Dit past bij het stadium van de non-planning. Dit is ook het ontwikkelingsstadium dat we op basis van de theoretische analyse bij een simple structure mogen verwachten. Bovendien is ook de reden die werd gegeven voor het gebruik van een zo weinig geavanceerd instrument, vergelijkbaar met de redenering in de theoretische analyse. Er werd namelijk aangevoerd dat de aandacht op dat moment vooral uitging naar het vergroten van de afzet; de financiële consequenties van het vergroten van de afzet kwamen daarmee op de tweede plaats.

Tabel 2: Belangrijkste kenmerken van de vijf configuraties

| Configuratie: | <i>Simple structure</i> | <i>Machine bureaucracy</i> | <i>Divisionalised form</i> | <i>Professional bureaucracy</i> | <i>Adhocracy</i> |
|-------------------------------|---|---|---|--|---|
| Coördinatiemechanisme: | <ul style="list-style-type: none"> • directe supervisie | <ul style="list-style-type: none"> • standaardisering van werkprocessen | <ul style="list-style-type: none"> • standaardisering van outputs | <ul style="list-style-type: none"> • standaardisering van vaardigheden | <ul style="list-style-type: none"> • wederzijdse aanpassing |
| Structuurparameters: | <ul style="list-style-type: none"> • beslissingsbevoegdheid ligt vooral bij topmanagement • duidelijk onderscheid tussen uitvoerenden en beslissers • geen strikte arbeidsverdeling tussen uitvoerenden • laagopgeleide uitvoerenden | <ul style="list-style-type: none"> • beslissingsbevoegdheid ligt vooral bij topmanagement en stafleden die regels en procedures opstellen • duidelijk onderscheid tussen uitvoerenden en beslissers • strikte arbeidsverdeling tussen uitvoerenden • laagopgeleide uitvoerenden | <ul style="list-style-type: none"> • beslissingsbevoegdheid ligt voor belangrijk deel bij decentrale management • variatie mogelijk in onderscheid tussen uitvoerenden en beslissers • minimaal enige arbeidsverdeling tussen uitvoerenden • variatie mogelijk in opleidingsniveau van uitvoerenden | <ul style="list-style-type: none"> • beslissingsbevoegdheid ligt voor belangrijk deel bij uitvoerenden • geen duidelijk onderscheid tussen uitvoerenden en beslissers • strikte arbeidsverdeling tussen uitvoerenden • hoogopgeleide uitvoerenden | <ul style="list-style-type: none"> • beslissingsbevoegdheid ligt voor belangrijk deel bij projectteams • geen duidelijk onderscheid tussen uitvoerenden en beslissers • strikte arbeidsverdeling tussen uitvoerenden • hoogopgeleide uitvoerenden |
| Omgevingskenmerken: | <ul style="list-style-type: none"> • voor zover aanwezig: groepering op functionele basis • geen specifieke andere structuurparameters • dynamische omgeving • benodigde kennis eenvoudig te bevatten • jong • klein • beperkt aantal product-marktcombinaties | <ul style="list-style-type: none"> • groepering op functionele basis • gebruik van regels en procedures • stabiele omgeving • benodigde kennis eenvoudig te bevatten • oud • groot • beperkt aantal product-marktcombinaties | <ul style="list-style-type: none"> • groepering op marktbasis en op functionele basis • gebruik van planning- en controlsysteem • bij voorkeur stabiele omgeving • benodigde kennis bij voorkeur eenvoudig te bevatten • oud • groot • meerdere product-marktcombinaties | <ul style="list-style-type: none"> • groepering op marktbasis en op functionele basis zijn gelijk • geen specifieke andere structuurparameters • stabiele omgeving • benodigde kennis is niet eenvoudig te bevatten • variatie mogelijk in leeftijd • variatie mogelijk in grootte • vaak meerdere product-marktcombinaties | <ul style="list-style-type: none"> • groepering op zowel functionele basis als marktbasis • gebruik van samenwerkingsverbanden • dynamische omgeving • benodigde kennis is niet eenvoudig te bevatten • in het algemeen niet oud • variatie mogelijk in grootte • variatie mogelijk in aantal product-marktcombinaties |

activiteiten te bepalen. Daarom kan worden gesteld dat hun planmatigheid minimaal in het stadium van de planmatige budgettering is. De aandacht van het management hoeft echter niet beperkt te zijn tot de tijdshorizon die consistent is met het stadium van de planmatige budgettering: het is mogelijk dat het management ook naar de financiële consequenties op lange termijn kijkt. Doordat de omgeving van de *machine bureaucracy* stabiel is, is het echter niet aannemelijk dat het management in financieel opzicht ook strategisch georiënteerd is. Om deze reden kunnen we verwachten dat de planmatigheid van het management van de *machine bureaucracy* in het stadium van de planmatige budgettering of de meerjarenplanning is. Bovendien heeft de *machine bureaucracy*, doordat er sprake is van een vergaande arbeidsverdeling tussen uitvoerenden, specialisten om de financiële taken uit te voeren. Dit stelt de *machine bureaucracy* in staat om financiële instrumenten te gebruiken die minimaal passen bij het stadium van de planmatige budgettering. Ten slotte kan de *machine bureaucracy*, doordat haar omgeving stabiel is, haar toekomstige financiële situatie goed voorspellen. Daardoor kan de *machine bureaucracy* instrumenten gebruiken die consistent zijn met de stadia van de planmatige budgettering en de meerjarenplanning. Uit het bovenstaande kan worden geconcludeerd dat de financiële instrumenten van de *machine bureaucracy* passen bij de stadia van de planmatige budgettering en de meerjarenplanning.

Kenmerkend voor de *divisionalised form* is dat er verschillende divisies worden onderscheiden. De managers van deze divisies hebben de beslissingsbevoegdheid voor een groot aantal beslissingen. Het topmanagement van de organisatie beoordeelt de resultaten van de beslissingen van de divisie managers door ze te vergelijken met vooraf vastgestelde standaarden. In de praktijk brengt deze wijze van aansturing met zich mee dat de divisie managers periodiek documenten waarin zij hun verwachting voor de toekomstige financiële situatie verwoorden, moeten voorleggen aan het topmanagement. Met behulp van planning- en controlanalisten beoordeelt dit topmanagement deze documenten. Als het topmanagement de documenten goedkeurt, decentraliseert het voor een groot aantal beslissingen de beslissingsbevoegdheid naar de divisie managers. De goedgekeurde documenten, die de

budgetten worden genoemd, vormen vervolgens een standaard die het topmanagement gebruikt om de prestaties van de divisies te evalueren. Omdat het topmanagement voor de aansturing van de divisies gebruikmaakt van budgetten, past de planmatigheid van dit management voor wat betreft de planning en control van activiteiten minimaal bij het stadium van de financiële budgettering. Afhankelijk van de kenmerken van de budgetten die het topmanagement van de divisie managers vraagt, kan deze planmatigheid echter variëren van financiële budgettering tot strategische planning.

De planmatigheid van het topmanagement is niet de enige bepalende factor voor de planning- en controlinstrumenten die de *divisionalised form* gebruikt. In de eerste plaats is ook de financiële expertise op het niveau van de top van de organisatie relevant. Door de aanwezigheid van planning- en controlanalisten past deze expertise minimaal bij het stadium van de financiële budgettering. Daarnaast beïnvloedt de configuratie de financiële instrumenten ook direct. Wanneer deze instrumenten namelijk zouden passen bij het stadium van de non-planning, dan zou het topmanagement niet de beslissingsbevoegdheid kunnen decentraliseren zonder dat de *divisionalised form* een losse verzameling van individuele organisaties wordt. Ook om deze redenen kan worden aangenomen dat de planning- en controlinstrumenten minimaal passen bij het stadium van de financiële budgettering.

De binnen de *divisionalised form* gebruikte planning- en controlinstrumenten kunnen ten slotte worden beïnvloed door de configuratie van de divisies. Voor het gebruik van sommige planning- en controlinstrumenten, waaronder budgetten die zijn ingebed in meerjarenplannen, moet de top van de organisatie immers gebruiken van instrumenten die op divisieniveau worden gebruikt. Deze instrumenten worden – zowel direct als via de planmatigheid en de financiële expertise op divisieniveau – beïnvloed door de configuratie van de divisies. Het gevolg is dat de configuratie van de divisies de instrumenten die de top van de organisatie tot zijn beschikking heeft, kan beperken. Omgekeerd kan de top echter ook de gebruikte planning- en controlinstrumenten op divisieniveau beïnvloeden, doordat deze top de uitvoering en de wijze

van uitvoering van bepaalde financiële taken kan voorschrijven.

Tot nu toe hebben we voor de *divisionalised form* alleen aandacht besteed aan de financiële instrumenten op het gebied van de planning en control van activiteiten. Er zijn echter ook financiële taken die niet worden uitgevoerd ten behoeve van de planning en control. De *divisionalised form* heeft echter geen specifieke kenmerken die van invloed zijn op de instrumenten die worden gebruikt voor deze taken. Het enige wat over deze instrumenten kan worden gezegd, is dat de top invloed kan uitoefenen op de instrumenten die de divisies gebruiken, doordat deze top de uitvoering en de wijze van uitvoering van taken kan voorschrijven.

De *professional bureaucracy* maakt voor de coördinatie van activiteiten gebruik van de standaardisering van vaardigheden. Dit betekent dat in deze configuratie goedopgeleide uitvoerenden worden ingezet. Deze uitvoerenden voeren hun taken relatief onafhankelijk van elkaar en van de managers uit. Zij hebben daarbij aanzienlijke beslissingsbevoegdheid voor een groot aantal beslissingen. De achtergrond van de uitvoerenden en de doelstellingen die deze met zich meebrengt, hebben tot gevolg dat de uitvoerenden bij het nemen van beslissingen meer de nadruk op vakinhoudelijke beoordelingsmaatstaven leggen dan op financiële beoordelingsmaatstaven. Dit wordt nog versterkt doordat ze in het algemeen niet financieel zijn opgeleid. De nadruk op vakinhoudelijke beoordelingsmaatstaven en het ontbreken van financiële expertise bij de professionals leiden ertoe dat een analyse van de financiële consequenties geen belangrijke rol speelt bij het nemen van beslissingen. We kunnen daarom stellen dat de planmatigheid van de beslissers in de *professional bureaucracy* zich in principe in het stadium van de non-planning bevindt.

De relatieve onafhankelijkheid van de uitvoerenden leidt er tevens toe dat zij geen situatie accepteren waarin managers plannen voor hen uitstippelen, dan wel waarin zij formele plannen moeten formuleren om goedkeuring van managers te krijgen voor hun activiteiten. Als gevolg hiervan beschikt de *professional bureaucracy* niet over plannen die door de beslissers worden

opgesteld. Het management kan wel plannen formuleren, maar de enige manier om deze plannen uit te voeren is het aantrekken van uitvoerenden die binnen deze plannen passen. Ten gevolge van het gebrek aan door de beslissers opgestelde plannen, kan de *professional bureaucracy* het stadium van de planmatige budgettering niet bereiken. De enige manier waarop managers dan kunnen proberen de activiteiten van de professionals te beheersen, is door grenzen te stellen aan de input, bijvoorbeeld aan de omvang van de personeelslasten. Het uitgangspunt voor de hoogte van dergelijke inputbudgetten zal de financiële situatie in het verleden zijn. Indien managers op deze wijze de professionals trachten te beheersen, is hun planmatigheid in het stadium van de financiële budgettering. Het gebruik van dit type budgetten leidt er tevens toe dat de professionals bij het nemen van beslissingen worden geconfronteerd met financiële randvoorwaarden. Hierdoor past ook hun planmatigheid bij het stadium van de financiële budgettering.

Wanneer we kijken naar de andere twee relaties tussen de configuratie en de financiële instrumenten, dan zou het gebruik van instrumenten die passen bij hogere stadia van planmatigheid wel mogelijk zijn. De *professional bureaucracy* kan immers beschikken over financiële specialisten en haar omgeving is relatief stabiel. Het is dus alleen de planmatigheid van een belangrijke groep beslissers – namelijk de uitvoerenden – die het ontwikkelingsstadium van de financiële instrumenten beperkt tot het stadium van de non-planning of de financiële budgettering.

In het onderzoek bij de energiedistributiebedrijven is onder andere gekeken naar een organisatieonderdeel dat beslissingen moet nemen over het tijdstip waarop bepaalde onderdelen van het energienetwerk moeten worden vervangen. Voor dit type beslissingen is specifieke technische kennis vereist. Het zijn daarom technici – en dus professionals – die beslissen welke onderdelen van het netwerk in een bepaald jaar worden vervangen. Financiële medewerkers kunnen niet beoordelen of deze technici hierbij voldoende aandacht besteden aan de financiële consequenties van hun beslissingen. Om de technici toch bewust te maken van deze consequenties, werkt het organisatieonderdeel met budgetten voor vervangingsinvesteringen waarvan de hoogte vooral is gebaseerd op de hoogte van de vervangingsinvesteringen in het verleden. Dit is een financieel instrument dat past bij het stadium van de financiële budgettering, een ontwikkelingsstadium dat we op basis van de theoretische analyse ook bij een professional bureaucracy mogen verwachten.

Tabel 3: De ontwikkelingsstadia van de financiële instrumenten die passen bij verschillende configuraties

| | <i>Simple structure</i> | <i>Machine bureaucracy</i> | <i>Divisionalised form</i> | <i>Professional bureaucracy</i> | <i>Adhocracy</i> |
|-------------------------|-------------------------|----------------------------|----------------------------|---------------------------------|------------------|
| Non-planning | + | - | - | + | + |
| Financiële budgettering | - | - | + | + | + |
| Planmatige budgettering | - | + | + | - | - |
| Meerjarenplanning | - | + | + | - | - |
| Strategische planning | - | - | + | - | - |

De *adhocracy* decentraliseert voor een groot aantal beslissingen de beslissingsbevoegdheid naar multidisciplinaire projectteams. Deze teams moeten complexe problemen oplossen, waarbij wederzijdse aanpassing het belangrijkste coördinatiemechanisme is. De problemen moeten worden opgelost in een omgeving die dynamisch is, waardoor het moeilijk is de toekomst te voorspellen. Voor de financiële taken en instrumenten betekent dit dat het lastig is om aan te geven wat de financiële consequenties zullen zijn van bepaalde activiteiten. Het is dus niet mogelijk de financiële gevolgen van beslissingen goed te overzien en als gevolg daarvan kunnen budgetten niet worden gebaseerd op plannen voor de activiteiten. Er kan alleen worden geprobeerd de financiële toekomst van de *adhocracy* te beheersen door voor de verschillende projecten budgetten te formuleren die passen bij het stadium van de financiële budgettering. Uiteraard is het ook mogelijk dat de managers en beslissers van de *adhocracy* niet systematisch kijken naar de toekomstige financiële situatie, in welk geval de gebruikte instrumenten passen bij het stadium van de non-planning.

Tot dusver hebben we voor de *adhocracy* alleen aandacht besteed aan de directe relatie tussen de configuratie en de financiële instrumenten. Wanneer we kijken naar de andere twee relaties, dan zien we dat de directe relatie niet de enige beperkende relatie is. Voor de planmatigheid van de beslissers geldt namelijk hetzelfde als voor de *professional bureaucracy*. De financiële expertise kan zich wel in een hoger ontwikkelingsstadium bevinden. We kunnen dus stellen dat de dynamiek van de omgeving en de lage

planmatigheid van een belangrijke groep beslissers ertoe leiden dat de financiële instrumenten van de *adhocracy* alleen passen bij de stadia van de non-planning en de financiële budgettering.

In tabel 3 zien we het resultaat van de koppeling van de stadia van planmatigheid van Van Loon met de configuraties van Mintzberg. In de tabel is weergegeven welke ontwikkelingsstadia van de financiële instrumenten wel (+) en welke niet (-) bij een bepaalde configuratie passen.

6 Implicaties van het uitgebreide model voor de ontwikkeling van financiële instrumenten

Aan de hand van het uitgebreide model kunnen we bekijken welke veranderingen optreden in het ontwikkelingsstadium van de financiële instrumenten van een organisatie die zich ontwikkelt. Hiertoe moeten we voor elk van de configuraties bepalen welke overgangen naar andere configuraties waarschijnlijk of denkbaar zijn. Vervolgens kunnen we bekijken wat volgens het uitgebreide model de consequentie van deze overgangen zal zijn voor het ontwikkelingsstadium van de financiële instrumenten.

Voor twee configuraties geldt dat ze in het algemeen alleen bij jonge organisaties voorkomen: de *simple structure* en de *adhocracy*. Dit betekent dat voor organisaties met een van deze configuraties een overgang naar een andere configuratie waarschijnlijk is. Wanneer de *simple structure* ouder wordt, zullen zich situaties gaan voordoen die vergelijkbaar zijn met situaties die zich in het verleden hebben voorgedaan. De

uitvoerenden zullen daardoor leren welke handelingen er van hen in bepaalde situaties worden verwacht. Bovendien zal voor steeds meer situaties in regels en procedures worden vastgelegd wie er dienen te handelen en welke handelingen zij dienen uit te voeren. Daarmee zal er in toenemende mate standaardisering van werkprocessen en specialisatie tussen uitvoerenden plaatsvinden. Het resultaat is een overgang naar de *machine bureaucracy*. Deze overgang brengt volgens het uitgebreide model een ontwikkeling van de financiële instrumenten van het stadium van de non-planning naar het stadium van de planmatige budgettering of de meerjarenplanning met zich mee. De overgang in configuratie leidt dus tot een hoger ontwikkelingsstadium van de financiële instrumenten. Opvallend is wel dat het stadium van de financiële budgettering wordt overgeslagen.

Voor de *adhocracy* geldt dat het waarschijnlijk is dat ze succesvolle projecten uit het verleden gaat herhalen. Indien dit het geval is, wordt de organisatie geconfronteerd met situaties die vergelijkbaar zijn met situaties in het verleden. Dit geeft onder andere aanleiding tot standaardisering, hetgeen een overgang naar een andere configuratie met zich meebrengt. Daarom kan worden gesteld dat de *adhocracy* in het algemeen niet oud is. Voor een *adhocracy* die succesvolle projecten gaat herhalen, zijn twee overgangen naar andere configuraties aannemelijk. In de eerste plaats kan de *adhocracy* een overgang naar de *professional bureaucracy* doormaken. Dit is het geval indien de taken van de organisatie dusdanig complex blijven dat het noodzakelijk blijft dat de uitvoerenden hoogopgeleid zijn. Uit het uitgebreide model blijkt dat de overgang naar de *professional bureaucracy* geen gevolgen heeft voor het ontwikkelingsstadium van de financiële instrumenten. Bij het herhalen van succesvolle projecten zouden de taken ook kunnen worden opgesplitst in eenvoudige deeltaken die door laagopgeleide uitvoerenden volgens bepaalde regels en procedures kunnen worden uitgevoerd. Dit zou een overgang naar de *machine bureaucracy* betekenen. Uit het uitgebreide model blijkt dat deze overgang gepaard gaat met een ontwikkeling van de financiële instrumenten van het stadium van de non-planning of de financiële budgettering naar het stadium van de planmatige budgettering of de meerjarenplanning. De finan-

ciële instrumenten zullen dus een hoger ontwikkelingsstadium bereiken.

Voor de overige drie configuraties geldt dat ze bij oudere organisaties kunnen voorkomen. Dit sluit echter niet uit dat er voor organisaties met deze configuraties overgangen naar andere configuraties denkbaar zijn. Voor de *machine bureaucracy* ligt een overgang naar de *divisionalised form* het meest voor de hand. De ontwikkeling van de *machine bureaucracy* zou namelijk de introductie van nieuwe product-marktcombinaties met zich mee kunnen brengen. Hierdoor zou de organisatie dusdanig complex kunnen worden dat het voor het topmanagement niet langer haalbaar is om heel gericht alle organisatieonderdelen aan te sturen. Dit probleem kan worden opgelost door de organisatie onder te verdelen in divisies, die worden geleid door divisie managers. Het topmanagement kan zich in dat geval concentreren op de hoofdlijnen. Uit het uitgebreide model blijkt dat de overgang van de *machine bureaucracy* naar de *divisionalised form* ertoe kan leiden dat het wenselijk is dat de financiële instrumenten zich ontwikkelen van het stadium van de planmatige budgettering of de meerjarenplanning naar het stadium van de strategische planning. In de *divisionalised form* kan het topmanagement het immers als een belangrijke taak zien om te beoordelen welke product-marktcombinaties, gezien de verwachte toekomstige marktomstandigheden, in de toekomst moeten worden aangeboden. De configuratieovergang zou dus met zich mee kunnen brengen dat de financiële instrumenten een hoger ontwikkelingsstadium bereiken.

De *divisionalised form* kan een overgang naar elk van de andere configuraties doormaken. De overgang van de *divisionalised form* naar een andere configuratie zal in het algemeen betekenen dat de organisatie wordt opgesplitst in meerdere organisaties die zelfstandig verder gaan. Die nieuwe organisaties kunnen vervolgens elk van de andere vier configuraties aannemen. Daardoor is het niet mogelijk concrete verwachtingen te formuleren voor het ontwikkelingsstadium van de financiële instrumenten na de overgang van de *divisionalised form* naar een andere configuratie. Wel blijkt uit het uitgebreide model dat de overgang met zich mee kan brengen dat bepaalde hoge ontwikkelingsstadia niet langer haalbaar of

wenselijk zijn. Dit zou een teruggang in het ontwikkelingsstadium van de financiële instrumenten betekenen.

Voor de *professional bureaucracy* zijn twee overgangen naar andere configuraties denkbaar. Ten eerste kan de *professional bureaucracy*, naarmate deze groter wordt, een overgang richting *divisionalised form* doormaken. Deze overgang biedt het topmanagement de mogelijkheid om de groter wordende organisatie beter aan te sturen. De overgang naar de *divisionalised form* heeft op het gebied van de financiële instrumenten met name gevolgen voor de *professional bureaucracy* waarvan de financiële instrumenten zich in het stadium van de non-planning bevinden. Voor organisaties waar dit geldt, zal volgens het uitgebreide model namelijk een ontwikkeling van de financiële instrumenten naar een hoger stadium plaatsvinden. Ten tweede zou een *professional bureaucracy* kunnen opschuiven richting *adhocracy*. Dit ligt voor de hand indien de organisatie zich meer gaat toeleggen op innovaties. Uit het uitgebreide model blijkt dat deze overgang in configuraties geen gevolgen heeft voor het ontwikkelingsstadium van de financiële instrumenten.

Het kabel- en telecommunicatieonderdeel dat werd beschreven in paragraaf 5, is inmiddels betrekkelijk groot en het tempo waarin er veranderingen optreden in de omgeving van de organisatie wordt lager. Door deze ontwikkelingen worden de activiteiten in belangrijke delen van het organisatieonderdeel gaandeweg routinematiger. Voor de aansturing van deze activiteiten zal bovendien steeds meer gebruik worden gemaakt van de standaardisering van werkprocessen. Daarmee treedt er een overgang op van de *simple structure* en de *professional bureaucracy* naar de *machine bureaucracy*.

Op basis van de theoretische analyse mag worden verwacht dat het organisatieonderdeel – vanwege de configuratieovergang – bepaalde weinig geavanceerde financiële instrumenten gaat vervangen door instrumenten die passen bij de stadia van de planmatige budgettering en de meerjarenplanning. Voor het financiële instrument dat wordt gebruikt voor beslissingen over incidentele orders is dit inderdaad het geval: voorheen werden voor deze beslissingen in het geheel geen financiële analyses uitgevoerd; nu beoordelen teams van commerciële en technische medewerkers of het – gezien de extra inspanning die een incidentele order vergt – financieel aantrekkelijk is om een bepaalde incidentele order te accepteren. De reden die wordt gegeven voor deze verandering in het financiële instrumentarium is dat er – nu de afzet op een redelijk niveau ligt – meer aandacht komt voor de financiële aspecten van de bedrijfsvoering. Dit kan worden gezien als een consequentie van het verlaten van de configuratie van de *simple structure*.

Hierboven werd gesteld dat de *adhocracy* in het algemeen niet oud is. Dit sluit het bestaan van oudere *adhocracies* echter niet uit. Dergelijke *adhocracies* kunnen, indien ze groeien, een overgang doormaken naar de *divisionalised form*. Dit kan de organisatie voor het topmanagement beter bestuurbaar maken. Evenals voor de *professional bureaucracy* geldt dat de overgang naar de *divisionalised form* tot een ontwikkeling van de financiële instrumenten van het stadium van de non-planning naar een hoger stadium kan leiden.

7 Evaluatie van het model van Van Loon

In paragraaf 3 zagen we dat Van Loon veronderstelt dat de financiële instrumenten van organisaties een ontwikkeling doormaken of moeten doormaken van lage ontwikkelingsstadia naar hoge ontwikkelingsstadia. Deze ontwikkeling zou parallel lopen of moeten lopen aan de ontwikkeling van de organisatie. Het uitgebreide model dat ontstaat door de koppeling van het model van Van Loon met het model van Mintzberg, biedt mogelijkheden om op theoretische gronden te beoordelen of deze veronderstelling gegrond is.

Het uitgebreide model biedt op meerdere punten ondersteuning voor de veronderstelling van Van Loon dat de financiële instrumenten van een zich ontwikkelende organisatie steeds meer worden ontwikkeld. In paragraaf 6 blijkt immers dat vaak geldt dat een organisatie die zich ontwikkelt ook meer ontwikkelde financiële instrumenten gaat gebruiken. Bovendien zien we in het uitgebreide model dat het niet waarschijnlijk is dat een verdere ontwikkeling van de organisatie leidt tot een teruggang in het ontwikkelingsstadium van de financiële instrumenten. Voorwaarde is wel dat we onder de ontwikkeling van de organisatie het groter en ouder worden van die organisatie verstaan. De ontwikkeling in opgaande lijn volgens het model van Van Loon is namelijk niet van toepassing op een grote organisatie die wordt opgesplitst in kleine onafhankelijke organisaties.

In het uitgebreide model zien we tevens dat er bij meerdere configuratieovergangen geen ontwikkeling van de financiële instrumenten optreedt. Dit betekent dat ook de veronderstelling van Van Loon wordt ondersteund dat voor zich ontwikkelende organisaties kan gelden dat een

verdere ontwikkeling van de financiële instrumenten achterwege blijft. Van Loon schrijft een stagnatie van de ontwikkeling van de financiële instrumenten toe aan de mogelijkheid dat de kosten van een verdere ontwikkeling de baten ervan overschrijden. Het uitgebreide model geeft echter een betere verklaring.

Allereerst blijkt uit het uitgebreide model dat het niet voor elk type organisatie haalbaar is om hogere ontwikkelingsstadia voor de financiële instrumenten te bereiken. Ten eerste geldt voor bepaalde typen organisaties dat het management te weinig tijd beschikbaar heeft om na te denken over de toekomstige financiële situatie, waardoor het ontwikkelingsstadium van de financiële instrumenten beperkt blijft. Ten tweede kan er door een beperkte mate van arbeidsverdeling tussen uitvoerenden – onvoldoende financiële expertise aanwezig zijn om hoge ontwikkelingsstadia te bereiken. Ten slotte kan de dynamiek van de omgeving met zich meebrengen dat het formuleren van verwachtingen omtrent de toekomstige financiële situatie niet goed mogelijk is. Daarnaast kunnen hogere ontwikkelingsstadia in bepaalde situaties ook niet wenselijk zijn. Zo kan in een stabiele omgeving het ontwikkelen van een strategische financiële oriëntatie niet zinvol zijn. Tevens is een verhoging van het ontwikkelingsstadium van de financiële instrumenten niet wenselijk indien bij het nemen van beslissingen vakinhoudelijke beoordelingsmaatstaven belangrijker zijn dan financiële maatstaven. Alleen voor de *divisionalised form* lijkt het bereiken van het hoogste ontwikkelingsstadium voor de financiële instrumenten haalbaar en onder bepaalde omstandigheden wenselijk.

Samenvattend kan worden gesteld dat we ondersteuning vinden voor de veronderstelling van Van Loon dat het waarschijnlijk is dat het ontwikkelingsstadium van de financiële instrumenten van zich ontwikkelende organisaties een opgaande lijn vertonen. Bovendien vinden we ondersteuning voor zijn veronderstelling dat onder bepaalde omstandigheden de verdere ontwikkeling van de financiële instrumenten stagneert. In dit artikel is echter een betere verklaring gegeven voor een dergelijke stagnatie. Daaruit blijkt tevens dat het ontbreken van een verdere ontwikkeling van de financiële instrumenten niet negatief hoeft te zijn. Onder bepaalde

omstandigheden is het gebruik van financiële instrumenten die passen bij hoge stadia van planmatigheid niet haalbaar of niet wenselijk.

LITERATUUR

- Bouma, J.L., (1996), *Financieringsinstrumenten voor ondernemingen in Nederland*, Delwel, Den Haag.
- Helden, G.J. van, (1995), De ontwikkeling van de financieel-economische functie bij non-profit organisaties, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 69, september, pp. 509-520.
- Helden, G.J. van en C.P. Lewy, (1998), Barrières voor de balanced scorecard: Klaar voor nieuwe prestatietimingssystemen?, *Management Control & Accounting*, vol. 2, nr. 3, pp. 42-46.
- Kaplan, R.S. en R. Cooper, (1998), *Cost and effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Harvard Business School Press, Boston, Mass.
- Kaplan, R.S. en D.P. Norton, (1996), *The balanced scorecard: Translating strategy into action*, Harvard Business School Press, Boston, Mass.
- Langfield-Smith, K., (1997), Management control systems and strategy: A critical review, *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 22, No. 2, pp. 207-232.
- Loon, P.J.J.M. van, (1993), *De ontwikkeling van het financieel-economische management in organisaties: Op weg naar de meetbaarheid ervan*, inaugurele rede, Rijksuniversiteit Groningen, Samsom, Alphen aan den Rijn.
- Loon, P.J.J.M. van, (1994), Dynamiek in de financieel-economische functie, in: G.J. van Helden, J.C.E. van Kollenburg, P.J.J.M. van Loon (red.), *Financiële aspecten van non-profit management*, pp. 21-43, Samsom, Alphen aan den Rijn.
- Loon, P.J.J.M. van, (1995), Financieel en economisch management: Een proeve van beschrijving, advisering en onderzoek, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 69, september, pp. 496-508.
- Loon, P.J.J.M. van, en G.J. van Helden, (1995), *Dynamics of financial management in organizations*, working paper, Rijksuniversiteit Groningen.
- Mintzberg, H., (1993), *Structure in fives: Designing effective organizations*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.
- Rappaport, A., (1986), *Creating shareholder value: The new standard for business performance*, Free

Press, New York.

Rappaport, A., (1998), *Creating shareholder value: A guide for managers and investors*, 2nd rev. ed., Free Press, New York, New York.

Schoute, M., (1999), Het waarom van de ABC-paradox, *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, vol. 73, november, pp. 590-599.

NOTEN

1 De auteur dankt Prof. Dr. G.J. van Helden, Dr. P.J.J.M. van Loon, Prof. R.W. Scapens en een anonieme referent van het MAB, die commentaar hebben gegeven op eerdere versies van dit artikel, dan wel op de Engelstalige working paper waarop dit artikel is gebaseerd.

2 In de literatuur is er recentelijk steeds meer aandacht voor de vraag waarom geavanceerde financiële instrumenten niet altijd worden gebruikt en waarom – als ze wel worden gebruikt – succes niet altijd is verzekerd (zie bijvoorbeeld Van Helden en Lewy, 1998 en Schoute, 1999). Daarbij gaat de aandacht vaak uit naar factoren die een rol spelen bij de implementatie van een specifiek instrument, zoals de invloed van de steun van het topmanagement op de succesvolle implementatie van Activity Based Costing. In dit artikel zal daarentegen worden gekeken naar de invloed van meer algemene contextuele factoren op het ontwikkelingsniveau van het hele scala aan financiële instrumenten binnen een organisatie.

3 Uit de omschrijving mag duidelijk zijn dat in dit artikel een andere invulling wordt gegeven aan

het begrip 'financiële instrumenten' dan gebruikelijk is in de financieringsliteratuur, waar het begrip 'financiële instrumenten' wel wordt gebruikt als aanduiding voor financieringsinstrumenten, zoals aandelen en obligaties, en daarvan afgeleide instrumenten, zoals opties en termijncontracten (zie bijvoorbeeld Bouma, 1996, pp. 27-28).

4 Het stadium van de strategische planning vereist dus dat er een expliciete koppeling is tussen enerzijds de strategische positie van de organisatie en anderzijds de financiële instrumenten die ze gebruikt. Deze koppeling komt met name tot uitdrukking in het feit dat de planning- en controlinstrumenten zijn ingebed in het strategisch plan en dat er ten behoeve van beslissingen financiële informatie wordt verschaft waarin rekening wordt gehouden met de strategische positie van de organisatie en mogelijke veranderingen daarin. Het stadium van de strategische planning vereist echter niet dat de financiële instrumenten die worden gebruikt, worden aangepast aan de specifieke invulling die de organisatie heeft gegeven aan de strategie, bijvoorbeeld door te kiezen voor een cost-leadership -strategie of een differentiation -strategie. Een overzicht van literatuur waarin deze laatste relatie wel aan de orde komt, wordt gegeven in Langfield-Smith (1997).

5 Vanaf het stadium van de financiële budgettering is steeds de expertise weergegeven die additioneel vereist is ten opzichte van het voorgaande stadium.

6 Voor de volledigheid moet worden opgemerkt dat het organisatieonderdeel daarnaast ook kenmerken had van de professional bureaucracy.